

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: *DOUBLE IRISH AND THE DUTCH SANDWICH**

INTERNATIONAL TAX PLANNING: DOUBLE IRISH AND THE DUTCH SANDWICH

Leonardo Nuñez Campos **

RESUMO: O presente artigo busca demonstrar o cenário do planejamento tributário internacional e das práticas de desvio de lucros para países de baixa tributação através do aproveitamento de brechas nos sistemas tributários dos países, que permitem a utilização de planejamentos agressivos, como o praticado pelo Google e conhecido como Double Irish and the Dutch Sandwich.

Palavras Chave: Planejamento tributário. Tributação internacional. Países de baixa tributação.

ABSTRACT: This article seeks to demonstrate the scenario of international tax planning and profit shifting practices to low-tax countries by taking advantage of loopholes in the tax systems of countries that permit the use of aggressive planning, as practiced by Google and known as Double Irish and the Dutch Sandwich.

Key-Words: Tax planning. International tax law. Low-tax countries.

1. INTRODUÇÃO

A competição global é implacável. Em uma economia cada vez mais integrada e com o surgimento mais rápido de novas tecnologias e competidores, as empresas precisam utilizar estratégias cada vez mais agressivas para ganhar mercado e manter a sua competitividade, muitas vezes extrapolando limites legais em seus planejamentos.

* Artigo recebido em: 02.07.2016

Artigo aceito em 06.08.2017

** Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP (2016). cursou extensão em Tributação Internacional na Northwestern University - Chicago/IL (2015). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2011). Graduado em Direito pela Universidade Salvador - UNIFACS (2009). É sócio do Brito, Campos, Cruz e Torres Advogados, membro da Comissão de Direito Tributário OAB/BA, além de professor de cursos de pós-graduação e autor e revisor de artigos publicados em revistas especializadas. Foi Conselheiro do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF). São Paulo – SP. E-mail: leonunezcampos@gmail.com

O presente artigo trata do planejamento tributário internacional de empresas globais, tendo como objetivo descrever a técnica de planejamento denominada *Double Irish and the Dutch Sandwich*, utilizada em larga escala por empresas americanas cujos intangíveis representam importante elemento do negócio.

Após a introdução, o Capítulo 2 aborda de forma geral o planejamento tributário internacional e a perspectiva de globalização dos grupos empresariais. No capítulo 3 se demonstra sumária como surgiram os tratados para evitar a pluritributação e como o foco destes foi ao longo do tempo sendo deslocado para regras que evitem a dupla não tributação e a erosão das bases tributáveis. Será demonstrada a tendência de combate a estas práticas denominadas BEPS pela OCDE, bem como expostas as diretrizes do órgão para os próximos anos.

No Capítulo 4 o artigo aborda o seu ponto principal: expõe a estruturação do *Double Irish and the Dutch Sandwich*, trazendo o exemplo das operações praticadas pelo Google e aponta para as recentes informações do governo irlandês sobre a instituição de regras que evitem a proliferação deste tipo de planejamento.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A velocidade com que se desenvolve a economia torna a concorrência um grande desafio para as empresas. Os grupos empresariais precisam a todo tempo se organizar para melhorar o desempenho de forma a não perder mercado, utilizando todos os recursos que estão ao seu alcance para aumentar os seus negócios e satisfazer os acionistas. Do contrário, a empresa estará fadada ao fracasso.

Um importante ponto de impacto nas finanças de qualquer empresa que atua em diferentes mercados é a tributação. As empresas se organizam para ser mais eficientes e utilizam todos os recursos permitidos pela legislação para diminuir a carga dos tributos que incidem sobre os seus negócios.

No panorama da concorrência dos grandes grupos, a não incidência ou incidência menor de tributos impacta diretamente na formação dos preços e pode ser elemento essencial para uma empresa continuar atuando ou perder mercado. Daí

porque o investimento cada vez maior em planejamento tributário por parte das empresas: é uma questão de sobrevivência e extrema necessidade.

Como se verá, a internacionalização dos grupos empresariais permite a combinação de benefícios presentes nas normas de diversas nações e é campo fértil para a estruturação de planejamentos tributários agressivos como o *Double Irish and the Dutch Sandwich*.

Sob o ponto de vista ético, muito se discute sobre a legitimidade da utilização destas lacunas dos sistemas e alguns países já se organizam em cooperação internacional para melhorar as regras aplicáveis as empresas transnacionais com o intuito de evitar os efeitos das erosões das bases tributáveis e mesmo da dupla não tributação internacional.

2.1. INTERNACIONALIZAÇÃO DOS GRUPOS EMPRESARIAIS

A dinamicidade da economia e o crescimento das relações internacionais no último século motivou uma série de agentes econômicos a enxergar o mercado externo como uma importante via de crescimento. Inicialmente através do comércio de matérias primas e em um segundo momento com a exportação de produtos acabados e serviços¹, os grupos se globalizaram, tornando-se conglomerados multinacionais com atuação nos mais diversos países, cada qual com uma cultura e um sistema jurídico próprios.

Esta mudança de paradigma representa também desafios para as empresas e para os governos dos países. As normas e tratados internacionais definem multinacional como a empresa cuja sede se encontra em dois ou mais países. O sistema jurídico brasileiro, por exemplo, não tem qualquer previsão expressa para a definição do que são empresas multinacionais², havendo apenas a disposição do Código Civil

¹ UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 21-33.

² BIFANO, Elidie Palma. Investimentos brasileiros no exterior: os desafios tributários das multinacionais brasileiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário e Ordem
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

(Lei nº 104.06/02), que no art. 1.126³ define o que são empresas nacionais, bem como existe definição em dois tratados do que seriam empresas binacionais: o Estatuto das Empresas Binacionais Argentinas-Brasileiras (EBB) e o Tratado da Binacional Itaipu.

Os entraves decorrentes da falta de previsão no sistema brasileiro é reflexo da dificuldade que as mudanças legislativas têm de acompanhar a dinâmica dos negócios. Atualmente é difícil definir qual a nacionalidade de alguns grupos empresariais, cuja profusão de sociedades relacionadas no mesmo grupo econômico, com sede em diversos países, cria um emaranhado entre os sistemas jurídicos que abre espaço para manobras de planejamento que aproveitam estas brechas entre nos sistemas para organizar jurídica e tributariamente os seus negócios.

Como se verá adiante, uma das brechas que possibilitam o planejamento tributário internacional das empresas é decorrente da legislação da Irlanda, que permite que uma empresa irlandesa tenha como sede um outro país.

A Prof. Elidie Bifano⁴ elenca como principais motivos para internacionalização das empresas o esgotamento do mercado externo, a necessidade de abertura de novos mercados, a divulgação de tecnologia local, a melhoria na logística de distribuição bens e serviços e a absorção de novos modelos negociais e tecnológicos. Além disso, aponta as vantagens geradas para os países sede de conglomerados internacionais, como motivação para os países incentivarem a internacionalização das suas empresas: (i) a ampliação de negócios geradores de riqueza em território nacional; (ii) a ampliação de conhecimento; (iii) a majoração das fontes de financiamento; (iv) a redução dos custos logísticos e dos custos de transação.

Em princípio seria de interesse geral a ampliação dos negócios internacionais, mas infelizmente o que se verifica no Brasil é um quadro normativo que

Econômica, Homenagem aos 60 anos da ABDE. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 786-808.

³ Art. 1.126. “É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração.”

⁴ BIFANO, Elidie Palma. *Op. cit.* pág. 792/794

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

não incentiva os investimentos internacionais das sociedades aqui sediadas, que pode ser representado pelas regras de tributação das coligadas e controladas no exterior antes mesmo da disponibilização do resultado para a empresa brasileira, representado pelas regras da criticada Medida Provisória nº 2.158-35/1995 e pela Lei nº 12.973/2014.

3. DESAFIOS DECORRENTES DA INTERNACIONALIZAÇÃO DAS EMPRESAS. HARMONIZAÇÃO DOS DIFERENTES SISTEMAS TRIBUTÁRIOS ATRAVÉS DOS TRATADOS

Em virtude das inúmeras vantagens para os Estados e para os grupos econômicos oriundas da internacionalização das empresas, se fez necessário enfrentar um problema crucial resultante das atividades exercidas fora dos limites territoriais do país em que originalmente estavam sediados os grupos: a dupla tributação internacional, ou pluritributação internacional.

O Prof. Vitor Uckmarl⁵, traz a definição do que seria o fenômeno da dupla tributação internacional:

Na passado, estudiosos respeitáveis procuraram dar uma definição geral de dupla tributação internacional. A doutrina que hoje prevalece define a dupla tributação internacional utilizando pelo menos *cinco critérios*; na verdade, a dupla tributação internacional (em sentido jurídico) ocorreria em consequência da:

- exigência de impostos comparáveis;
- por parte de dois ou mais Estados;
- a cargo do mesmo contribuinte;
- pelo mesmo pressuposto de fato; e
- pelo mesmo período de tributação.

⁵ UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de'Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 80.

A dupla incidência de impostos sobre a atividade da sociedade empresária representa uma séria limitação de acesso aos mercados e desincentivo à internacionalização dos grupos, razão pela qual os estados precisaram se organizar para a criação de regras tendentes a equalizar os desequilíbrios fiscais.

Neste sentido, o impulso econômico motivou os estados a suavizarem as resistências decorrentes da perda de arrecadação e relativização da soberania, de modo a, em conjunto, encontrar as soluções adequadas para os problemas através de acordos bilaterais.

Desde a década de 1920 os países se preocupam com o tema, tendo a Sociedade das Nações instituído um Comitê de Assuntos Fiscais, cujos estudos resultaram na elaboração de três projetos de modelo para convenções bilaterais a serem celebradas entre os países⁶. Os modelos foram atualizados nas décadas seguintes. A Sociedade das Nações foi substituída pela Organização das Nações Unidas (ONU), que em 1980 publicou um novo modelo de convenção.

Poder-se-ia perguntar a razão de não se celebrar um tratado multilateral para regular o tema da pluri tributação. O que se entendeu à época dos estudos foi que a complexidade dos sistemas nacionais e a grande quantidade de regras específicas impossibilitariam a adoção de um modelo único, que tenderia a ser tão genérico que se tornaria inútil. Esta tendência é seguida até os dias atuais.

Estudos sobre formas de evitar a pluri tributação também foram desenvolvidos nos âmbitos da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), no período de 1955 a 1961, e tiveram seguimento a partir de então no âmbito da então criada Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo primeiro projeto de modelo de convenção foi publicado em 1963, tendo larga aceitação e impulsionando os acordos entre os países. Novos modelos decorrentes de revisões foram publicados, o mais atual em 2010.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Pluri tributação Internacional sobre as Rendas das Empresas. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 2001, p. 47-94.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

É interessante notar o foco de cada um dos modelos e as principais preocupações que envolvem a matéria, sendo agregadas ao longo do tempo regras para abarcar a tributação de novos setores da economia que ganhavam importância, bem como sendo adicionada a preocupação relativa à prevenção da evasão fiscal e da dupla não tributação, elementos importantes para manter a arrecadação dos países e evitar a erosão das bases tributáveis.

Além dos modelos da ONU e da OCDE, existem ainda, com menor abrangência, o modelo Americano (*Model Income Tax Treaty*), de 1981, e o modelo de convenção do Pacto Andino, de 1971.

É interessante ainda que se note o esforço internacional para que se consiga evitar a evasão fiscal e os abusos praticados pelos contribuintes. Sobre este tema, o Prof. John Forry⁷, da Universidade de San Diego, Califórnia, asseverou:

An equally important development is now taking place with regard to international tax enforcement. The growing network of bilateral income tax treaties have set the stage for a multilateral exchange of information among countries having tax treaties with each other, and in certain cases information is already being so exchanged. The recent "Guidelines for Multinational Enterprises" issued by the Organization for Economic Co-operation and Development, cited above, also state with respect to taxation that multinational enterprises should:

1) upon request of the taxation authorities of the countries in which they operate, provide, in accordance with the safeguards and relevant procedures of the national laws of these countries, the information necessary to determine correctly the taxes to be assessed in connection with their operations, including relevant information concerning their operations in other countries;

2) refrain from making use of the particular facilities available to them, such as transfer pricing which does not conform to an arm's-length standard, for modifying in ways contrary to national laws the tax base on which members of the group are assessed.

While the guidelines are voluntary, they are likely to be adopted in whole or part by a number of multinational enterprises, and express the growing

⁷ FORRY, John I. *International Finance Techniques: Key Elements, Challenges and Opportunities*, 2nd Edition (IFT), Section I-B. Pág. 10.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

multinational interest in increased taxpayer information and monitoring of intercompany transactions.

Assim, os países buscam se organizar para frear os abusos de planejamentos tributários internacionais de empresas que, aproveitando as brechas das legislações nacionais e dos tratados, recolhem pouco ou nenhum tributo em suas operações, surgindo regras para evitar o *treaty shopping*, regulamentos de preços de transferência e passando os tratados bilaterais a adotar conceitos como o de beneficiário efetivo.

A OCDE tem um grupo designado a propor soluções aos problemas denominados BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). O último relatório divulgado em setembro de 2014 pela OCDE referente ao assunto BEPS⁸, recomendou 15 ações a serem adotadas pelos países⁹. São elas:

Action 1 – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras fiscais vigentes e sugerir meios para contorná-los. Prazo: dezembro de 2014.

Action 2 – Neutralizar os efeitos da manipulação de arranjos decorrentes esquemas alicerçados em hybrid mismatches, desenvolvendo novas provisões para o Modelo OCDE de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital (Modelo-OCDE) e recomendações em torno de regras fiscais domésticas. Prazos: setembro de 2014.

Action 3 – Fortalecer as regras CFC. Prazo: setembro de 2015.

Action 4 – Limitar o uso de juros e outras espécies de financiamento entre partes relacionadas com vistas a minimizar a erosão da base tributável. O trabalho avaliará as diferentes espécies de limites. O trabalho será coordenado em conexão com o grupo de trabalho que se dedica às regras de *transfer pricing*, assim como com os grupos dedicados às Ações 1 e 2. Prazos: recomendações em torno de regras fiscais domésticas – setembro de 2015; e mudanças no *Guidelines* da OCDE em matéria de transfer pricing – dezembro de 2015.

Action 5 – Medidas enérgicas contra as práticas fiscais prejudiciais com foco na transparência, ainda que através da requisição compulsória de troca de informações, e exigência de substância sempre que as subsidiárias se beneficiarem de regimes fiscais privilegiados. Prazos: para conclusão das orientações aos países-membro – setembro de 2014; para definir a estratégia

⁸ <http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>

⁹ <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

com vistas à adesão de países não-membros à causa – setembro de 2015; revisão dos critérios existentes – dezembro de 2015.

Action 6 – Prevenir uso abusivo de tratados, promovendo alterações no Modelo-OCDE e recomendações em torno de regras fiscais domésticas, de forma a esclarecer que as Convenções não são destinadas a gerar a dupla não-tributação. Prazos: setembro de 2014.

Action 7 – Prevenir a artificialidade da não caracterização de Estabelecimentos Permanentes (Eps), alterando as provisões do Modelo-OCDE. Prazo: - setembro de 2015.

Action 8 – Assegurar que as regras de transfer pricing evitam a erosão da base tributável dos intangíveis. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 9 - Assegurar que as regras de transfer pricing estão em linha com o conjunto de ações que aumentam o valor de produtos, serviços e negócios através da transferência de riscos ou desmedida alocação de capital para partes relacionadas. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 10 - Assegurar que as regras de transfer pricing estão em linha com o conjunto de ações que aumentam o valor de produtos, serviços e negócios através da transferência de outras operações de alto risco. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 11 – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados do BEPS, preservando o caráter confidencial dos dados dos contribuintes. Prazo: setembro de 2015.

Action 12 – Desenvolver orientações aos contribuintes para que noticiem seus planejamentos tributários agressivos. Prazo: recomendações em torno de regras fiscais domésticas – setembro de 2015.

Action 13 – Reexaminar as regras relativas aos documentos exigidos pelas regras de transfer pricing com o propósito de fortalecer a transparência fiscal entre as autoridades fiscais, levando em consideração os custos empresariais de compliance. Prazos: recomendações em torno de regras fiscais domésticas, e mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing – setembro de 2014.

Action 14 – Tornar os mecanismos de solução de conflitos mais eficientes. Prazo: mudanças no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 15 – Desenvolver instrumento multilateral que auxilie as jurisdições interessadas a integrarem e alterarem suas Convenções em conformidade com as orientações do grupo de trabalho do BEPS.

Como se percebe, o foco atual dos tratados e dos países nas imposições tributárias de negócios internacionais é construir um modelo que permita que os negócios sejam estimulados, evitando-se a pluritributação, mas sem que haja a possibilidade de abusos nos planejamentos.

4. O PLANEJAMENTO DENOMINADO *DOUBLE IRISH AND THE DUTCH SANDWICH*.

É neste contexto que se enquadra o planejamento tributário conhecido como o *Double Irish and the Dutch Sandwich*, muito difundido entre as empresas de tecnologia americanas, como a Apple, Google, Twitter, Microsoft, IBM, Amazon e Facebook, além das indústrias farmacêuticas, empresas cuja propriedade intelectual ocupa papel central.

Este tipo de planejamento é bastante criticado sob o ponto de vista moral e a prática de planejamento internacional de empresas americanas vem sendo alvo de protestos dos cidadãos daquele país, o que foi retratado no documentário *We Are Not Broke*¹⁰. Diversas reportagens publicadas em revistas importantes tratam do tema, como *The Economist*¹¹, *Fortune*¹², *New York Times*¹³ e *Bloomberg*¹⁴.

Mas o que é o *Double irish and the Dutch Sandwich*? Este é o nome dado ao planejamento tributário internacional praticado por diversas empresas para diminuir a carga tributária incidente sobre as suas operações. A prática se dá basicamente através do desvio de lucros de países com maior carga tributária para países cuja carga é menor ou até mesmo zero, técnica conhecida como *profit shifting*, que se dá através da cessão dos direitos de propriedade intelectual.

¹⁰Disponível em: <http://werenotbroke.com/the-film/> Acesso em 22/10/2014

¹¹<http://www.economist.com/news/special-report/21571557-corporate-profit-shifting-has-become-big-business-price-isnt-right>

¹² <http://fortune.com/2012/04/29/apples-tax-strategies-double-irish-with-a-dutch-sandwich/>

¹³ http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?_r=1&

¹⁴<http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html/>

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Estudo realizado pelo Prof. Edward D. Kleinbard, da University of Southern California Law School¹⁵, publicado com o título *Statless Income*, mapeou as operações de planejamento Google, e as informações obtidas desta fonte subsidiarão a descrição do planejamento ora apresentada.

Conta o Prof. Kleinbard que, antes da abertura de capital em 2003, o Google Inc. (empresa americana) celebrou um contrato de *cost sharing* (rateio de custos) com uma nova subsidiária recém criada denominada Google Ireland Holdings, transferindo para esta o direito de exploração sobre os intangíveis no Oriente Médio, Europa e África pelo mesmo valor com que então havia capitalizado a subsidiária, tendo pactuado o partilhamento dos custos do desenvolvimento de novos produtos não identificados. Em 2006 a IRS - Internal Revenue Services (similar a Receita Federal nos Estados Unidos) chancelou a operação de transferência dos intangíveis.

Após a chancela da IRS, a Google Ireland Holdings se tornou uma companhia de dupla nacionalidade: em que pese constituída segundo as leis da Irlanda, sendo uma companhia irlandesa, o estabelecimento da empresa foi modificado para Bermudas. Assim, para efeitos da legislação americana, que considera o local de registro da empresa, se trata de uma sociedade irlandesa. Já para efeitos de tributação na Irlanda, trata-se de uma empresa de Bermudas, lá tributada.

Em seguida, a Google Ireland Holdings criou uma outra empresa holding na Holanda, como uma *dutch company* denominada "Google BV", tendo sublicenciado para ela os intangíveis, que por sua vez novamente sublicenciou os intangíveis para uma empresa criada na Irlanda, denominada Google Ireland Limited. Esta última é quem sublicencia para as empresas da Google em cada um dos países de atuação, explorando comercialmente os intangíveis no Oriente Médio, Europa e África, faturando bilhões de dólares.

¹⁵ KLEINBARD, Edward D. *Stateless Income*. Florida Tax Review, Vol. 11, 2011. p. 699 - 774.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

O fato do tipo societário da Google BV e da Google Ireland Limited não se caracterizar como *corporation*, (similar à companhia) traz a vantagem de ser considerada para a legislação americana como não contribuinte do imposto sobre os lucros. Lá, as limitadas são como *shell companies*, ou empresas transparentes, e o lucro é tributado na pessoa dos sócios. É como se fosse uma sociedade despersonalizada para efeitos de tributação. Deste modo, as regras de *Controlled Foreign Company* (CFC) americanas não se aplicam a essa situação.

O que ocorre é que as empresas operacionais de cada um dos países de atuação da Google pagam altos royalties para a Google Ireland Ltda.. Como os royalties são dedutíveis, reduz-se drasticamente a tributação local ou até mesmo chega-se a zero de tributação.

Desta forma, o lucro de todas as atividades do Google no Oriente Médio, Europa e África são desviados (*profit shifting*) para a Irlanda, país que tributa o lucro em apenas 12,5%.

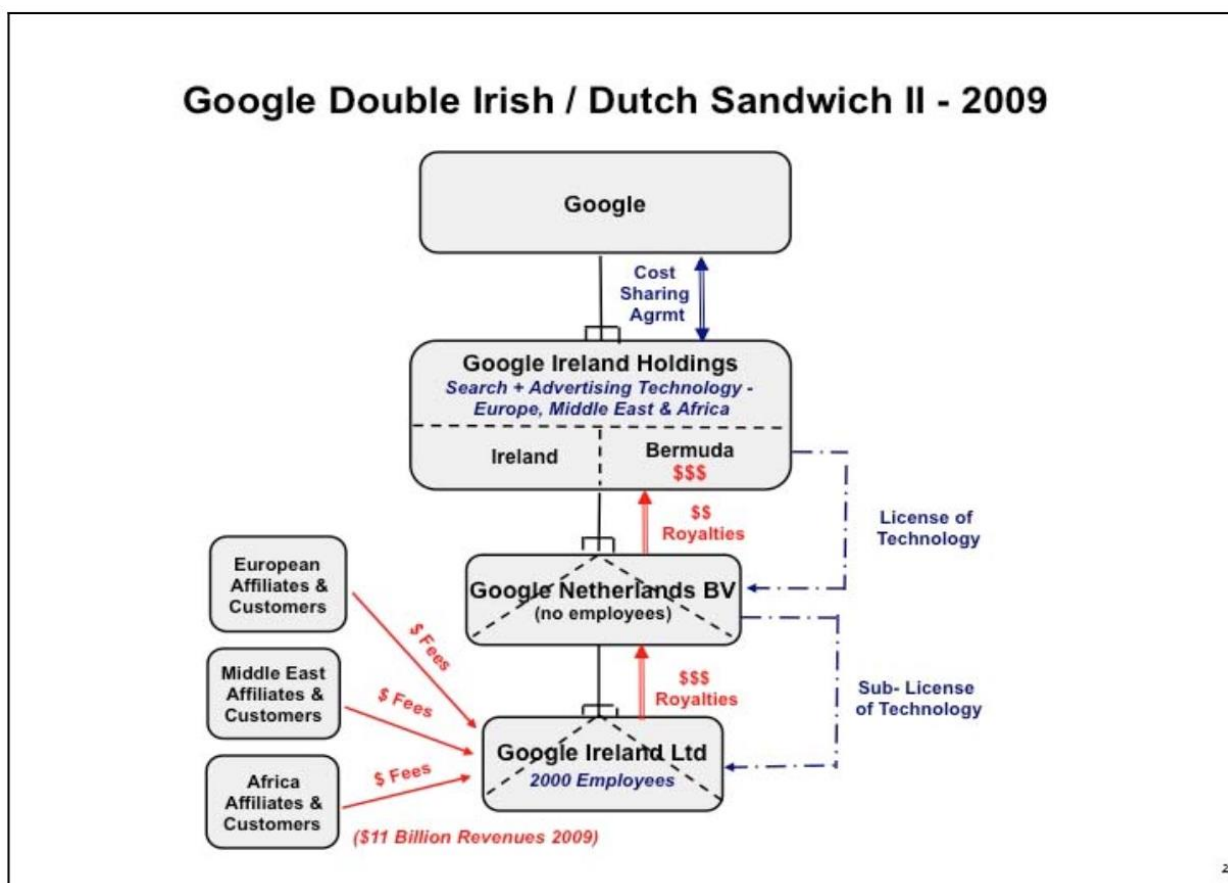
Não fosse o bastante, a Google Ireland Ltda., diminui muito os seus lucros ao pagar royalties para a Google BV, que por sua vez paga royalties em montante quase igual para a Google Ireland Holdings. Assim, a Google Ireland Ltda. e a Google BV quase não pagam Imposto sobre a Renda (*Income Tax* local).

Por sua vez, os pagamentos da Google BV para a Google Ireland Holdings (empresa que para os efeitos fiscais irlandeses se encontra em Bermudas), não sofrem qualquer incidência de imposto na fonte (o que aconteceria se o pagamento tivesse origem da Irlanda), e Bermudas não cobra imposto sobre os lucros da empresa.

Ou seja, ao final da operação, todo o lucro da Google em operações internacionais é travestido de royalties que compõem o lucro da empresa cuja sede é Bermudas, de modo que os lucros não são tributados. A taxa efetiva de tributação da renda do Google com esta operação é de apenas 2,4%.

Essa estrutura com duas empresas irlandesas e uma holandesa é o que se chama de *Double Irish and the Dutch Sandwich*, planejamento muito comum entre empresas que trabalham com intangíveis de alto valor agregado.

O gráfico abaixo¹⁶ retrata bem a estrutura de planejamento adotada:



Sobre o tema, o Prof. Kleinbard¹⁷ conclui afirmando:

This stateless income generation machine is referred to as a "Double Irish" structure because of the use of the two Irish firms; the "Dutch Sandwich" sobriquet follows from the insertion of Google BV as a sort of tax filler between the two Irish firms. Importantly, the structure is easily replicable by others (and in fact has been reported to be in widespread use among U.S. technology firms); there is nothing in the

¹⁶ KLEINBARD, Edward D. Stateless Income. Florida Tax Review, Vol. 11, 2011. p. 712

¹⁷ KLEINBARD, Edward D. Stateless Income. Florida Tax Review, Vol. 11, 2011. p. 714

structure that relies on any unique business model or asset of Google's. From the point of view of sophisticated U.S. multinational firms, this arrangement is simply one tool among many in the stateless income planning toolkit.

Como se vê, o planejamento tributário agressivo praticado pelo Google e pelas demais empresas americanas que atuam no mercado global é exatamente o que a OCDE e os países pretendem evitar com as regras de combate ao BEPS.

A pressão internacional dos Estados Unidos e da OCDE fizeram com que a Irlanda se compromettesse a modificar as regras de modo a impossibilitar este tipo de planejamento. Em 14 de outubro de 2014 o governo irlandês anunciou que a partir de janeiro de 2015 as empresas domiciliadas na Irlanda serão obrigatoriamente residentes-fiscais lá e, em até 6 anos, todas as empresas já abertas teriam que se adaptar à nova regra, conforme noticiado pela *The Economist*¹⁸, *Forbes*¹⁹, *The Guardian*²⁰ e o *The Wall Street Journal*²¹.

Assim, uma das muitas brechas permitidas pela combinação de regras de sistemas jurídicos de diversos países por parte de empresas que fazem criativos planejamentos tributários foi fechada, porém inúmeras alternativas ainda são utilizadas por companhias que precisam sobreviver e prosperar no mercado global.

Enquanto não se fecharem ou diminuïrem as possibilidades de planejamentos agressivos em nível internacional, os mercados estarão cada vez mais restritos às grandes companhias que não recolhem tributos e não contribuem com a parte que lhes cabe (*fair share*) para a melhoria da sociedade, enquanto os empregados

¹⁸<http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21625876-irish-government-plans-alter-one-its-more-controversial-tax>

¹⁹<http://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/10/14/ireland-corks-double-irish-tax-deal-closing-time-for-apple-google-twitter-facebook/>

²⁰<http://www.theguardian.com/world/2014/oct/14/ireland-abolish-double-irish-tax-scheme-apple>
<http://www.theguardian.com/business/2014/oct/13/ireland-close-double-irish-tax-loophole>

²¹<http://www.wsj.com/articles/ireland-to-close-double-irish-tax-loophole-1413295755>

pessoa física e as pequenas companhias cujos recursos são limitados seguem financiando os Estados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo inicialmente tratou de forma geral sobre a tributação internacional, demonstrando o desafio das empresas multinacionais e quais as vantagens da internacionalização das empresas.

Após, se verificou o contexto no qual surgiram os tratados internacionais e os desafios das organizações internacionais em criar regras que evitem a pluritributação, estimulando os negócios sem, contudo, que se permita que determinados indivíduos e companhias, através de planejamentos tributários agressivos, não contribuam com a parte justa que lhes cabe.

Em seguida, passou-se a descrever como funciona o planejamento tributário denominado *Double Irish and the Dutch Sandwich*, amplamente utilizado pelas empresas de tecnologia americanas e as demais empresas que possuem intangíveis relevantes. Demonstrou-se que, através da utilização de brechas na legislação da Irlanda, com a constituição de empresas duplamente residentes e utilização de subsidiária na Holanda, é possível transferir todo o lucro travestido de royalties para Bermudas, onde o imposto sobre o lucro das empresas é zero.

Foi ainda ressaltado que a pressão da comunidade internacional levou a Irlanda a recentemente modificar as regras internas para evitar a utilização do *Double Irish and the Dutch Sandwich Tax Planning*, porém ainda existem diversos outros mecanismos de planejamento tributário que permitem o *profit shifting*.

Por fim, é importante ressaltar a importância dos estudos da OCDE sobre o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Pode-se verificar como tendência na tributação internacional a criação de regras que evitem a dupla tributação, mas que tenham também como objetivo evitar a dupla não tributação das empresas, mantendo a arrecadação dos países e beneficiando a sociedade em geral, não apenas os acionistas das multinacionais.

REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. **Investimentos brasileiros no exterior: os desafios tributários das multinacionais brasileiras**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica, Homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 786-808.

FORRY, John I. **International Finance Techniques: Key Elements, Challenges and Opportunities**, 2nd Edition (IFT), Section I-B. Pág. 10.

KLEINBARD, Edward D. **Stateless Income**. *Florida Tax Review*, Vol. 11, 2011. p. 699 - 774.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 2001, p. 47-94.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 21-33.

Notícias em Websites:

<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>

<http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticialId/163/Default.aspx>

<http://werenotbrokemovie.com/the-film/>

<http://www.economist.com/news/special-report/21571557-corporate-profit-shifting-has-become-big-business-price-isnt-right>

<http://fortune.com/2012/04/29/apples-tax-strategies-double-irish-with-a-dutch-sandwich/>

http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?_r=1&

<http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopoles.html/>

<http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21625876-irish-government-plans-alter-one-its-more-controversial-tax>

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

<http://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/10/14/ireland-corks-double-irish-tax-deal-closing-time-for-apple-google-twitter-facebook/>

<http://www.theguardian.com/world/2014/oct/14/ireland-abolish-double-irish-tax-scheme-apple>

<http://www.theguardian.com/business/2014/oct/13/ireland-close-double-irish-tax-loophole>

<http://www.wsj.com/articles/ireland-to-close-double-irish-tax-loophole-1413295755>